

LAUSUNTO KUNTAYHTYMÄN TILINPÄÄTÖSKAAVOISTA**Lausuntopyyntö**

Kuntayhtymä A on pyytänyt kirjanpitolautakunnan kuntajaostolta lausuntoa siitä, voiko se noudattaa kuntayhtymän kirjanpidossa Sanomalehtien liiton tilikarttamallia. Yhdentoista kunnan perustaman kuntayhtymän tehtävänä on kustantaa ja julkaista tilattavaa paikallislehteä. Kuntayhtymä on ilmoituksensa mukaan itsekannattava talousyksikkö, joka ei ole saanut jäsenkunnilta niiden sijoittaman peruspääoman lisäksi muuta taloudellista tukea.

Kuntayhtymän hallinto on järjestetty kuntalain mukaisesti, mutta toimii ilmoituksensa mukaan kuten muutkin graafisen alan yritykset. Kuntayhtymän tuloslaskelma on laadittu soveltuvin osin kirjanpitoasetuksen 1 §:ssä esitetyn kaavan mukaisena. Kuntayhtymän tase on laadittu kirjanpitoasetuksen 7 §:n mukaiseen tasekaavaan. Kuntayhtymä on laatinut rahoituslaskelman, jossa on erikseen merkitty vuosikate, investoinnit, lainojen lyhennys ja toimintapääoman muutos.

Lausunnon perustelut

Kuuntalain 67 §:n mukaan kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä noudatetaan kirjanpitolokia soveltuvin osin. Kirjanpitolain säännösten soveltamisesta antaa ohjeet kuntajaosto. Sen antamat ohjeet kuuluvat kirjanpitolain 3 §:n edellyttämän hyvän kirjanpitotavan lähteisiin kuntayhtymän kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto voi kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen (810/95) mukaan myöntää erityisistä syistä määräajaksi yksittäistapauksissa tai toimialoittain poikkeuksia mm. tuloslaskelman ja taseen laatimisesta. Poikkeus voidaan myöntää kirjanpitolautakunnan toimivaltaan kuuluvassa asiassa lukuun ottamatta periaatteellisia ja kirjanpitokäytäntöä olennaisesti muuttavia asioita.

Kuntalain 68 §:n mukaan kuntayhtymän on sisällytettävä tilinpäätökseensä tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Kuuntalain 67 §:n perusteella kuntayhtymän tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalain ja soveltuvin osin kirjanpitolain säännöksiä.

Kirjanpitolain 20 §:ssä on säädetty taseen laatimisesta. Määräykset taseen laatimisessa käytettävästä kaavasta on annettu asetuksella. Kirjanpitoasetuksen 7 §:n tasekaava on

yhteinen kaikille kirjanpitovelvollisille. Kirjanpitoasetuksen 11 § edellyttää taseen laatimista annettua kaavaa yksityiskohtaisempana, mikäli se on tase-erien selventämiseksi tarpeen. Samassa pykälässä säädetään myös, että 7 §:ssä poiketen pääryhmiin sisältyvistä eristä on käytettävä toiminnan luonnetta vastaavia nimityksiä, mikäli kirjanpitovelvollisen toiminnan luonne sitä vaatii. Kuntajaosto on 8.1.1996 antanut yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta ja käytettävästä tasekaavasta.

Tuloslaskelman laadinnasta on säädetty kirjanpitolain 19 §:ssä ja tuloslaskelman laatimisessa käytettävästä kaavasta on määräykset kirjanpitoasetuksen 1-6 §:ssä. Kuntajaosto on 8.1.1996 antanut yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisessa ja kunnassa ja kuntayhtymässä käytettävistä tuloslaskelmakaavoista. Yleisohjeen mukaan tuloslaskelma on laadittava annetun kaavan mukaisena riippumatta siitä, miten kuntayhtymä on toimintansa organisoinut.

Kirjanpitolaissa ei ole rahoituslaskelman laatimista koskevia säännöksiä vaan rahoituslaskelman laatimisvelvoite sisältyy yhteisölakeihin tai sen laatiminen perustuu annettuihin yleisohjeisiin. Kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisessa ja käytettävistä rahoituslaskelmakaavoista kuntajaosto on antanut yleisohjeen 8.1.1996, jonka mukaan rahoituslaskelma esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa pakollisena informaationa. Rahoituslaskelma täydentää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetietojen antamaa kuvaa tulorahoituksen riittävydestä, investoinneista, sijoituksista ja pääomarahoituksesta.

Kuntajaosto on antanut 16.12.1996 suosituksen kuntien ja kuntayhtymien ulkoisen kirjanpidon tilikarttamalliksi 1.1.1997 alkaen. Tilikartassa on otettu huomioon tuloslaskelma- ja tasekaavojen edellyttämät ryhmittelyt sekä Tilastokeskuksen taloustilaston luokitukset. Niitä yksilöidymmät tilinimikkeet samoin kuin mallin tilinumerointi kokonaisuudessaan ovat ohjeellisia. Kuntayhtymä voi poiketa niistä esimerkiksi soveltamalla toimialallaan yleisesti käytössä olevaa tilikarttaa, milloin sen tietotarpeet tai kirjanpidon tietojärjestelmä sitä edellyttävät. Tavoitteena kuitenkin on, että kuntajaoston antama tilikartta luo mahdollisimman pitkälle yhtenäisen luokitusmallin kuntayhtymien ulkoiseen kirjanpitoon.

Kuntayhtymä A:n esittämä tuloslaskelma- ja tasekaavat ovat tietosisällöltään pitkälle yhtenevät kuntajaoston antamien kaavojen kanssa. Poistojen sekä rahoituskulujen ja -tuottojen sijoittaminen kaavaan poikkeaa kuitenkin kuntayhtymille annetusta tuloslaskelmakaavasta. Samoin tuloslaskelman ja taseen erien nimikkeet, eräiltä osin jopa pääryhmissä, poikkeavat kuntayhtymälle annetuista kaavoista. Poikkeavat nimikkeet saattavat vaikeuttaa yhdistelyä jäsenkuntien konsernitilinpäätöksiin.

Kuntayhtymä A:n rahoituslaskelman kaava on puutteellinen mm. investointien rahoitusosuuksien, käyttöomaisuuden myynnin, pitkäaikaisten saamisten sekä vieraan pääoman lisäysten ja oman pääoman lisäysten esittämisessä. Näin

pelkistetty kuntayhtymän rahoituslaskelma ei anna riittäviä tietoja kuntayhtymän rahan käytöstä ja rahan lähteistä.

Kuntajaoston lausunto

Oikeiden ja riittävien tietojen antaminen kuntayhtymä A:n toiminnallisesta tuloksesta ja taloudellisesta asemasta voidaan esittää kuntajaoston antamien yleisohjeiden mukaisilla tuloslaskelma-, tase- ja rahoituslaskelmakaavoilla. Kuntayhtymän lakisääteisen tilinpäätöksen esittämistä mainituista kaavoista poikkeavilla laskelmilla ei kuntajaosto pidä perusteltuna. Mikäli kuntayhtymä pitää liikevoiton esittämistä toimialavertailun kannalta välttämättömänä, voi se laatia erillisen informatiivisen tuloslaskelman tai esittää liikevoiton lakisääteisen tuloslaskelman liitetiedoissa.

Kuntayhtymä voi käyttää kuntajaoston tilikarttamallista poikkeavaa tilinimikkeistöä edellyttäen, että lakisääteiset tilinpäätöslaskelmat saadaan johdettua kuntayhtymän soveltamasta tilikarttamallista.